

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Mag. Herbert Habicher, Birkengasse 33, 2333 Leopoldsdorf, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages für Einkommensteuer 2008 und betreffend Einkommensteuer 2009, 2010 und 2014 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 5.1.2017 gegen den Abweisungsbescheid vom 16.12.2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008, die Beschwerde vom 3.8.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 24.7.2015, die Beschwerde vom 12.1.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.12.2016 und die Beschwerde vom 3.1.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 16.12.2016 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2014 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Bisheriger chronologischer Verfahrensgang

Mit **Bescheid vom 11.1.2010** wurde für den Beschwerdeführer (Bf) die Veranlagung zur **Einkommensteuer für 2008** durchgeführt. Dem Bescheid wurden Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt zugrunde gelegt, wobei ausländische Einkünfte von 6.445,87 Euro für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt wurden.

Am **12.9.2014** langte beim Finanzamt ein **Antrag auf Wiederaufnahme** des Einkommensteuerverfahrens für 2008 ein. Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, dass bei den ausländischen Einkünften eine Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund von 4.422 Euro enthalten sei, für die nunmehr nachträglich von der deutschen Steuerbehörde eine Steuer von 378 Euro festgesetzt worden sei. Die Steuererklärung sei wie folgt zu korrigieren: KZ 395 (ausländische Einkünfte mit Besteuerungsrecht Österreichs) 2.229 Euro, KZ 396 (Steueranrechnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) 378 Euro und KZ 440 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) 3.838,87 Euro. Dazu legte der steuerliche Vertreter den deutschen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18.8.2014 bei, der einen Rentenbetrag von 4.422 Euro (davon 2.193 steuerfrei) und einen Steuerbetrag von 378 Euro ausweist.

Am **24.7.2015** erging an den Bf aufgrund eines weiteren Wiederaufnahmeantrages der **Einkommensteuerbescheid für 2009** mit Bezügen der Pensionsversicherungsanstalt und sonstigen Einkünften (wiederkehrende Bezüge) von 2.204 Euro. Die Einkommensteuer wurde unter Berücksichtigung von ausländischen Einkünften i.H.v. 4.017,23 Euro für den Durchschnittssteuersatz berechnet.

In der **Beschwerde vom 3.8.2015** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 führte der steuerliche Vertreter aus, dass im Bescheid wiederkehrende Bezüge von 2.204 Euro angegeben seien, die in das Einkommen eingerechnet worden seien. In der berichtigten Steuererklärung vom 12.9.2014 sei unter den sonstigen Einkünften jedoch ein Betrag von 150,20 Euro eingetragen worden. Der Betrag von 2.204 Euro stamme ausschließlich aus ausländischen Einkünften und gehöre daher nicht zum Gesamtbetrag der Einkünfte. Der Bf habe im Jahr 2009 keine wiederkehrenden Bezüge aus irgendeiner Tätigkeit im Inland erzielt. Außerdem fehle im Bescheid die Begründung für die Abweichung von der berichtigten Steuererklärung.

Nach einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes teilte der Bf mit **Antwortschreiben vom 24.2.2016** betreffend die ausländischen Rentenversicherungen für die Jahre 2007-2010 mit, dass es sich hierbei ausschließlich um die Pensionszahlungen in Zusammenhang mit den in Deutschland und Frankreich eingezahlten Pensionsbeiträgen und damit um die erworbenen Pensionsversicherungszeiten handle. Deutschland habe ab dem Jahr 2005 die in Deutschland bezogenen Pensionsbeträge der Einkommensteuer unterworfen. Es sei daher eine Doppelbesteuerung eingetreten. Dies sei bezogen auf das Jahr 2009 mit einer berichtigten Steuererklärung vom 12.12.2014 bekannt gegeben worden. Dies habe eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach sich gezogen.

Beigelegt ist eine Aufstellung der Pensionzahlungen aus Deutschland und Frankreich mit näher angeführten Beträgen für 2007 – 2010 von folgenden Institutionen:

- Deutsche Rentenversicherung Bund
- \*\*\*F1\*\*\*

- \*\*\*F2\*\*\* bis 2008
- \*\*\*F3\*\*\* ab 2009
- \*\*\*F4\*\*\* ab 2012
- \*\*\*F5\*\*\*

In einem **Vorhalt vom 21.7.2016** wies das Finanzamt daraufhin, dass gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA Österreich/Deutschland dem Kassenstaat für Pensionsbezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung das Besteuerungsrecht zustehe. Gemäß Art. 23 DBA sei auf diese Pensionsbezüge jedoch ein Progressionsvorbehalt anzuwenden. Die Pensionsbezüge aus Deutschland seien in Österreich nicht besteuert worden, sondern ausschließlich zum Progressionsvorbehalt herangezogen worden. Dieser sei in Österreich zwingend vorzunehmen. Eine solche Rente werde im Rahmen des Progressionsvorbehaltes in voller Höhe berücksichtigt. Die deutschen Renteneinkünfte seien in Deutschland zu besteuern und in Österreich dem Progressionsvorbehalt zu unterziehen.

Somit wäre eine Aufgliederung in der Steuererklärung unter Kennzahl 395 (ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht) und die Kennzahl 396 (Steuer) nicht korrekt.

Des Weiteren sei ein Nachweis über die Art der französischen Einkünfte erforderlich.

Im **Schreiben vom 25.7.2016** gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass die deutsche Steuerbehörde ab dem Jahr 2005 rückwirkend für die deutschen Renten Abgaben vorgeschrieben hätten.

Daraufhin seien im Rahmen einer Wiederaufnahme die beiden Jahre 2005 und 2006 in Österreich unter Berücksichtigung der bereits in Deutschland versteuerten Einkünfte ordnungsgemäß veranlagt worden. Für 2007-2010 seien jedoch Einkommensteuerbescheide erlassen worden, mit denen das Welteinkommen in Österreich versteuert worden sei.

Betreffend 2008 sei der Wiederaufnahmeantrag bisher noch nicht behandelt worden. Es sei der Betrag von 4.216,87 Euro als ausländische Einkünfte unter Berücksichtigung des Durchschnittssteuersatzes zu veranlagen.

Betreffend 2009 sei nach dem Wiederaufnahmeantrag ein neuer Einkommensteuerbescheid vom 24.7.2015 ausgefertigt worden. 2.204 Euro seien als wiederkehrende Bezüge veranlagt worden, richtigerweise handle es sich aber um jenen Betrag, der in Deutschland versteuert worden sei. Es sei der Betrag von 4.371,23 Euro (6.575,23 Euro lt. österreichischer Erklärung vom 17.10.2010 abzüglich 2.204,00 Euro lt. deutschem Einkommensteuerbescheid vom 18.8.2014) als ausländische Einkünfte unter Berücksichtigung des Durchschnittssteuersatzes zu veranlagen.

Betreffend 2010 sei nach dem Wiederaufnahmeantrag ein neuer Einkommensteuerbescheid vom 18.3.2015 ausgefertigt worden, in dem fälschlicherweise ausländische Einkünfte von 3.922,05 Euro veranlagt worden seien. Korrekterweise sei der Betrag von 4.284,05 Euro (6.542,05 lt. österreichischer Erklärung vom 11.1.2012 abzüglich 2.258,00 lt. deutschem Einkommensteuerbescheid vom 18.8.2014) als ausländische Einkünfte unter Berücksichtigung des Durchschnittsteuersatzes zu veranlagern.

Alle deutschen Einkommensteuerbescheide seien vorgelegt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.12.2016** änderte das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid 2009**. Wiederkehrende Bezüge wurden nicht mehr berücksichtigt. Für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes wurden nunmehr ausländische Einkünfte von 6.575,23 Euro angesetzt. Begründend verwies das Finanzamt auf Art. 18 Abs. 2 DBA Österreich/Deutschland (Besteuerungsrecht des Kassenstaats) und Art 23 DBA Österreich/Deutschland (Progressionsvorbehalt Österreichs). Die Pensionsbezüge des Bf aus Deutschland seien in Österreich nicht besteuert worden, sondern ausschließlich zum Progressionsvorbehalt herangezogen worden. Die gesamten deutschen Rentenbezüge seien in der Steuererklärung anzugeben.

Mit **Bescheid vom 16.12.2016** wies das Finanzamt den Antrag vom 12.9.2014 auf **Wiederaufnahme** des mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 11.1.2010 abgeschlossenen Verfahrens ab. Der Bescheid enthält dieselbe Begründung wie die oben angeführte Beschwerde vorentscheidung vom gleichen Datum.

Im **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.12.2016** berücksichtigte das Finanzamt ausländische Einkünfte von 6.542,05 für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes.

Im **Einkommensteuerbescheid 2014 vom 16.12.2016** berücksichtigte das Finanzamt ausländische Einkünfte von 6.619,06 für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes.

In der **Beschwerde vom 3.1.2017** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2014** führte der steuerliche Vertreter aus:

Die Berechnung der Einkommensteuer sei rechnerisch nicht korrekt, da die gesetzlichen Pensionskassenzahlungen und jene aus privaten Versicherungen im Bescheid nicht getrennt angeführt seien. Die privaten Versicherungszahlungen seien in das Einkommen vor der Berechnung des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen.

Der in Deutschland entrichtete Steuerbetrag von 390 Euro sei bei der Berechnung der Einkommensteuer in Österreich gemäß Art 23 Abs. 2 lit b DBA anzurechnen.

Die Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung werde auf 5.418,06 Euro berichtigt.

Der steuerliche Vertreter brachte am **5.1.2017** gegen den Abweisungsbescheid vom 16.12.2016 **betreffend 2008** eine **Beschwerde** ein. Die Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung sei auf 5.246,75 Euro zu berichtigen. Gleichzeitig sei der an die deutsche Steuerbehörde gezahlte Betrag von 378 Euro auf die in Österreich zu zahlende Steuer anzurechnen. Das Formular L1i und eine Berechnung der Einkommensteuer werde der Beschwerde beigelegt.

Die Pensionskassenzahlungen der **\*\*\*F5\*\*\*** und **\*\*\*F5\*\*\*** seien private Versicherungen, die der Besteuerung in Österreich unterliegen. Bei der Deutschen Rentenversicherung und der **\*\*\*F1\*\*\*** handle es sich um gesetzliche Versicherungen mit Besteuerungshoheit des Kassenstaats.

In einer weiteren **Beschwerde vom 9.1.2017**, die das Finanzamt als **Vorlageantrag** wertete, gegen den Bescheid vom 16.12.2016 betreffend **2009** wandte der steuerliche Vertreter ein, dass die Berechnung der Einkommensteuer rechnerisch nicht korrekt sei, da die gesetzlichen Pensionskassenzahlungen und jene aus privaten Versicherungen im Bescheid nicht getrennt angeführt seien. Die privaten Versicherungszahlungen seien in das Einkommen vor der Berechnung des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen.

Der in Deutschland entrichtete Steuerbetrag von 354 Euro sei bei der Berechnung der Einkommensteuer in Österreich gemäß Art 23 Abs. 2 lit b DBA anzurechnen.

Die Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung werde auf 5.278,99 Euro berichtigt.

In der **Beschwerde vom 12.1.2017** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** führte der steuerliche Vertreter aus:

Die Berechnung der Einkommensteuer sei rechnerisch nicht korrekt, da die gesetzlichen Pensionskassenzahlungen und jene aus privaten Versicherungen im Bescheid nicht getrennt angeführt seien. Die privaten Versicherungszahlungen seien in das Einkommen vor der Berechnung des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen.

Der in Deutschland entrichtete Steuerbetrag von 362 Euro sei entgegen der Bestimmung des Art 23 Abs 2 lit b DBA nicht angerechnet worden.

Darüber hinaus sei die bisher festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) von 369,50 Euro zur festgesetzten Einkommensteuer von 381,75 Euro statt 320,92 Euro dazugerechnet worden. Die Abgabennachforderung müsse daher auf 690 Euro statt 751 Euro lauten.

Die Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung werde auf 5.394,82 Euro berichtigt. Die deutsche Steuer von 362 Euro sei in Österreich anzurechnen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25.10.2018** änderte das Finanzamt aufgrund der Beschwerde vom 5.1.2017 den Einkommensteuerbescheid **2008**. Neben den Einkünften von der Pensionsversicherungsanstalt versteuerte das Finanzamt auch ausländische Einkünfte (aus Frankreich) von 2.018,97 Euro. Darüber hinaus berücksichtigte das Finanzamt ausländische Einkünfte (aus Deutschland) von 4.427,00 für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25.10.2018** änderte das Finanzamt aufgrund der Beschwerde vom 13.1.2017 den Einkommensteuerbescheid **2010**. Neben den Einkünften von der Pensionsversicherungsanstalt versteuerte das Finanzamt auch ausländische Einkünfte (aus Frankreich) von 1.987,69 Euro. Darüber hinaus berücksichtigte das Finanzamt ausländische Einkünfte (aus Deutschland) von 4.554,36 für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25.10.2018** änderte das Finanzamt aufgrund der Beschwerde vom 5.1.2017 den Einkommensteuerbescheid **2014**. Neben den Einkünften von der Pensionsversicherungsanstalt versteuerte das Finanzamt auch ausländische Einkünfte (aus Frankreich) von 2.022,00 Euro. Darüber hinaus berücksichtigte das Finanzamt ausländische Einkünfte (aus Deutschland) von 4.597,06 für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes.

Zu den Beschwerdevorentscheidungen betreffend 2008, 2010 und 2014 erläuterte das Finanzamt in der **gesonderten Begründung vom 25.10.2018**, dass der Bf neben der österreichischen Pension Ruhebezüge aus Frankreich und Deutschland beziehe. Er verfüge nur in Österreich über einen Wohnsitz, nicht aber in Frankreich und Deutschland. Es sei von unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich auszugehen.

Deutschland:

Aufgrund des Wohnsitzes sei Österreich als Ansässigkeitsstaat iSd Art 4 Abs 1 DBA vom 20.8.2000, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32, zu betrachten. Die Bezüge aus Deutschland seien solche aus der gesetzlichen Rentenversicherung aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses. Gemäß Art 18 Abs. 2 DBA liege das Besteuerungsrecht für diese Bezüge beim Quellenstaat, also Deutschland. Bei einer in Österreich ansässigen Person sei gemäß Art 23 Abs 2 lit a und d DBA die Doppelbesteuerung im Wege der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt zu vermeiden. Die ausländischen Einkünfte seien nach österreichischem Recht zu ermitteln und für die Berechnung des österreichischen Steuersatzes zu berücksichtigen. Der errechnete Durchschnittssteuersatz sei auf die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte anzuwenden. Nur bei Einkünften iSd Art 10, 11, 13 und 17 DBA sei die Anrechnungsmethode anwendbar.

Für die Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung bedeute dies:

- Direktes Besteuerungsrecht bei Deutschland
- Österreich nehme diese Einkünfte unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes aus der Besteuerung aus

- die Einkünfteermittlung habe unabhängig von der Besteuerung in Deutschland nach österreichischen Ermittlungsvorschriften zu erfolgen. Die teilweise Steuerfreistellung in Deutschland sei daher nicht zu berücksichtigen, die Ruhebezüge seien mit dem vollen ausbezahlten Rentenbetrag zu erfassen
- eine Anrechnung der deutschen Steuer habe nicht zu erfolgen, da es sich um keine Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA handle.

Frankreich:

Aufgrund des Wohnsitzes sei Österreich als Ansässigkeitsstaat iSd Art 4 Abs 1 DBA vom 26.3.1993, BGBl III 1994/613 idF BGBl III 2012/77, zu betrachten. Die Bezüge aus Frankreich würden einerseits aus der gesetzlichen Sozialversicherung stammen und andererseits handle es sich um Bezüge von privaten Versicherungen. Gemäß Art 18 DBA Frankreich werde das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter – mit Ausnahme von Ruhegehältern gemäß Art 19 – dem Ansässigkeitsstaat, also Österreich, zugewiesen. Das gelte für alle Ruhegehälter, da das Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich keine abweichende Regelung für Sozialversicherungsrenten beinhalte. Sämtliche Bezüge aus Frankreich seien in Österreich zu besteuern.

Betreffend die **Einkommensteuer 2008, 2010 und 2014** brachte der steuerliche Vertreter mit Eingaben vom **27.11.2018 Vorlageanträge** ein. Er wandte sich gegen die Begründung der Beschwerdevorentscheidung, wonach eine Anrechnung der deutschen Steuer nicht zu erfolgen habe, da es sich um keine Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA handle. Unter diese Regelung würden einmalige Steuern vom Vermögen und Vermögenszuwachs fallen.

Es handle sich jedoch bei den Bezügen aus Deutschland ausschließlich um Ruhegehälter bzw. geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige aus einem Dienstverhältnis mit einem deutschen Arbeitgeber erhalten habe. Daher sei Art. 9 Abs. 4 DBA anzuwenden. Die von der Deutschen Rentenversicherung Bund erhaltenen Bezüge könnten daher keine einmaligen Steuern vom Vermögen oder Vermögenszuwachs darstellen.

Gemäß den Bestimmungen in Art. 15 Abs. 2 DBA sei die deutsche Einkommensteuer bei der Berechnung der österreichischen Einkommensteuer anzurechnen, sofern es sich um eine Einkommensteuer auf „Ruhegehälter und andere Bezüge oder geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistungen, die von anderen als den in Art. 10 bezeichneten Personen gewährt werden“, handelt.

Alle Daten und Unterlagen seien dem Finanzamt bereits bekannt gegeben worden. Die in Deutschland bezahlte Einkommensteuer von € 378 (2008), 362 Euro (2010) und 402 Euro (2014) sei für die österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Das Finanzamt erläuterte mit **Schreiben vom 13.3.2019** die Rechtslage und räumte dem steuerlichen Vertreter die Möglichkeit einer Stellungnahme ein. Die seitens des Bf zitierten Art.

9 Abs. 4 und Art. 15 Abs. 2 DBA würden sich auf das bis 2002 anzuwendende Abkommen mit Deutschland beziehen.

Aber auch bei Anwendung dieses DBA würde sich keine andere rechtliche Beurteilung ergeben. Art 9 Abs. 4 DBA wäre nicht anzuwenden, sondern Art 10 Abs 2 DBA. Daraus ergäbe sich ein Besteuerungsrecht Deutschlands und die Anwendung des Art 15 Abs. 1 iVm Abs 3 DBA.

Das nunmehr anzuwendende Abkommen führe gemäß Art 18 Abs. 2 iVm Art 23 Abs. 2 lit b zu denselben Rechtsfolgen.

In der **Stellungnahme vom 16.4.2019** merkte der steuerliche Vertreter an, dass Art 9 DBA (BGBl III Nr. 32/2012) mit Regelungen über verbundene Unternehmen und Art 10 DBA mit Regelungen über Dividendenbesteuerungen nicht zur Anwendung kommen würden. Er habe versehentlich Bestimmungen der vorletzten Version des DBA angeführt, die in den gegenständlichen Streitjahren nicht mehr anzuwenden seien.

Hingegen treffe Art 18 Abs. 1 DBA (BGBl III Nr 32/2012) zu, da der Bf in Österreich ansässig sei und er Bezüge aus Deutschland ausschließlich in Form von Ruhegehältern aus dem anderen Vertragsstaat erhalte, die dem Bf aus einem früheren Dienstverhältnis mit einem deutschen Arbeitgeber gezahlt werden. Daher seien diese Bezüge nur in Deutschland zu versteuern.

Zusätzlich sei in Art. 18 Abs. 2 DBA normiert, dass Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, nur in diesem anderen Staat versteuert werden dürfen. Daher stehe dem Ansässigkeitsstaat Österreich überhaupt kein Besteuerungsrecht für aus Deutschland erhaltene Bezüge zu.

Die in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2008 und 2010-2014 unter Kennzahl 440 angeführten Beträge seien um die folgenden Bezüge aus der Deutschen Rentenversicherung zu vermindern.

|      |          |
|------|----------|
| 2008 | 4.427,00 |
| 2010 | 4.554,36 |
| 2011 | 4.576,80 |
| 2012 | 4.649,00 |
| 2013 | 4.705,00 |
| 2014 | 4.879,00 |

Der steuerliche Vertreter wiederholte, dass die aus Deutschland bezogenen Renten in Österreich nicht besteuert werden dürfen. Die Abgabenbehörde habe den wahren Sachverhalt allenfalls auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu würdigen. Er habe der Abgabenbehörde alle relevanten Unterlagen vorgelegt.

## **II. Über die Beschwerden wurde erwogen:**

### **Beschwerde wegen Abweisung des Wiederaufnahmeantrages 2008:**

#### **1. Sachverhalt**

Am 11.1.2010 erging der erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheid für 2008, dem Bezüge der Pensionsversicherungsanstalt zugrunde gelegt wurden. Ausländische Einkünfte von 6.445,87 Euro wurden für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 12.9.2014 gründet sich erkennbar darauf, dass aufgrund einer Gesetzesänderung für die – in den ausländischen Einkünften enthaltene - Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund von 4.422 Euro nachträglich von der deutschen Steuerbehörde eine Steuer von 378 Euro festgesetzt wurde.

#### **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, insbesondere dem Wiederaufnahmeantrag und dem deutschen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18.8.2014.

#### **3. Rechtliche Beurteilung**

Gemäß [§ 303 Abs. 1 lit b BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen oder Beweismittel, die später hervorkommen (*Ritz*, BAO, § 303 Tz 30). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221). Die Seitens des Bf angeführten Umstände sind erst nach dem Erstbescheid vom 11.1.2010 entstanden, daher konnte dem Wiederaufnahmeantrag schon aus diesem Grund kein Erfolg beschieden sein. Im Übrigen ist die Steuerpflicht der deutschen Rente weder eine Tatsache noch ein Beweismittel.

Die Besteuerung der gegenständlichen Rente in Deutschland wäre aber auch nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, da die Abgabenbehörde im Einkommensteuerbescheid vom 11.1.2010 zu Recht die (gesamte) deutsche Rente für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt hat und zu Recht keine Anrechnung der deutsche Steuer vorgenommen hat. Dazu wird auf die rechtlichen Ausführungen zu den Einkommensteuerbescheiden 2009, 2010 und 2014 verwiesen.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei (VwGH 26. 11. 2015, [Ro 2014/15/0035](#)). Mit dieser Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, wird die „Sache“ des Wiederaufnahmeverfahrens festgelegt. Nur über sie darf abgesprochen werden. Eine Wiederaufnahmsbewilligung aus einem anderen (nicht geltend gemachten) Grund ist unzulässig (*Ellinger u.a.*, BAO, § 303 Anm 34).

Im gegenständlichen Verfahren über den Wiederaufnahmeantrag hat das Bundesfinanzgericht daher nicht darüber zu entscheiden, ob im Antrag nicht geltend gemachte Umstände bzw dem Finanzamt später bekanntgegebene Informationen allenfalls eine (amtswegige) Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid betreffend den Wiederaufnahmeantrag war daher abzuweisen.

Ergänzend wird folgendes festgehalten:

Das Finanzamt hat mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.10.2018 den Einkommensteuerbescheid vom 11.1.2010 unzulässigerweise abgeändert, ohne vorerst die Wiederaufnahme des Verfahrens zu bewilligen. Sache des Rechtsmittelverfahrens gegen die Abweisung eines Wiederaufnahmeantrages ist aber die Entscheidung über den Wiederaufnahmeantrag.

Wird ohne Verfügung der Wiederaufnahme ein neuer Sachbescheid erlassen, ist dies ein unzulässiger Eingriff in die Rechtskraft des ursprünglichen Sachbescheides (VwGH 23. 2. 1994, 90/13/0060). Der die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligende Bescheid ist grundsätzlich mit dem neuen Sachbescheid zu verbinden ([§ 307 Abs. 1 BAO](#)) und ist letzterer stets als neuer Erstbescheid zu erlassen (*Ellinger u.a.*, BAO, § 305 Anm 3).

## Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2014:

### 1. Sachverhalt

Der Bf bezieht neben der österreichischen Pension Ruhebezüge aus Frankreich und Deutschland. Er verfügt ausschließlich in Österreich über einen Wohnsitz. Der Bf ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Der Bf hat in den streitgegenständlichen Jahren folgende Renten aus Frankreich und Deutschland bezogen, wobei die deutsche Rente eine solche aus der gesetzlichen Sozialversicherung ist:

|                      | 2009     | 2010     | 2014     |
|----------------------|----------|----------|----------|
| Dt. Rentenvers. Bund | 4.509,92 | 4.554,36 | 4.751,00 |
| Frankreich           | 2.065,31 | 1.987,69 | 2.022,00 |
| Summe                | 6.575,23 | 6.542,05 | 6.773,00 |

### 2. Beweismwürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen der Aktenlage und sind unbestritten. Die Beträge hat der steuerliche Vertreter bekannt gegeben. Betragsmäßige Differenzen bestehen lediglich für die deutsche Rente 2014:

Das Finanzamt setzte in der Beschwerdeverentscheidung 2014 einen Betrag von 4.597,06 Euro – beruhend auf den Beschwerdeangaben - an, der für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen wurde. Da sich aus dem deutschen Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 29.12.2017, den der Bf als Anlage zum Vorlageantrag übermittelte, ein Rentenbetrag von 4.751 Euro ergibt, ist dieser Betrag der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen.

Die in der Beschwerdeverentscheidung 2014 angesetzten französischen Renten von insgesamt 2.022 Euro beruhen betragsmäßig auf den Angaben des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde vom 3.1.2017.

### 3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist, ob die deutschen Renten für den Progressionsvorbehalt herangezogen werden dürfen bzw ob die deutsche Einkommensteuer bei der Festsetzung der Einkommensteuer in Österreich anzurechnen ist.

Erhält eine in einem Vertragsstaat (hier: in Österreich) ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat (hier: aus Deutschland), so dürfen diese Bezüge gemäß [Art 18 Abs. 1 DBA Deutschland](#) vom 20.8.2000, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32, nur im erstgenannten Staat (Österreich) besteuert werden.

Abweichend von dieser Regelung dürfen gemäß [Art 18 Abs. 2 DBA Deutschland](#) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat (hier: in Österreich) ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats (hier: Deutschland) erhält, nur in diesem anderen Staat (hier: Deutschland) besteuert werden.

Gemäß [Art 23 Abs. 2 DBA Deutschland](#) wird bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person die Steuer wie folgt festgesetzt:

lit a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

lit b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Abs. 2 und 17 Abs 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht.

lit d) Einkünfte einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden.

Gemäß [Art 18 DBA Frankreich](#) dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 Abs. 1 (Ruhegehälter öffentlicher Dienst) Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person (hier: in Österreich) für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Der in Österreich ansässige Bf hat Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung in Deutschland (Deutsche Rentenversicherung Bund). Diese Bezüge dürfen gemäß Art 18 Abs. 2 DBA Deutschland abweichend von der Regelung in Art 18 Abs. 1 DBA nur in Deutschland besteuert werden. Diese Einkünfte sind gemäß Art 23 Abs. 2 lit a DBA in Österreich von der Besteuerung auszunehmen. Davon gehen auch beide Parteien des Verfahrens aus. Festzustellen ist, dass die Bezüge der Deutsche Rentenversicherung Bund weder in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden noch in den Beschwerdeentscheidungen versteuert wurden.

Eine Anrechnung der in Deutschland entrichteten Steuer ist gemäß Art 23 Abs. 2 lit b DBA für in Deutschland besteuerte Einkünfte nach den Artikeln 10 (betrifft Dividenden), 11 (Zinsen) 13 Abs. 2 (Gewinne aus Gesellschaftsanteilen) und 17 Abs 1 Satz 2 und 3 (Einkünfte als Künstler und Sportler) DBA vorgesehen. Ruhegehälter oder Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung werden von Art 23 Abs. 2 lit b DBA nicht erfasst und ist eine Anrechnung der vom Bf in Deutschland entrichteten Steuer auf die Einkommensteuer in Österreich nicht zulässig.

Schließlich ist Art 23 Abs. 2 lit d DBA Deutschland zu beachten, wonach in Österreich nicht zu versteuernde Einkünfte dennoch bei der Steuerfestsetzung für das übrige – in Österreich zu versteuernde - Einkommen einbezogen werden dürfen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt). Die zum Progressionsvorbehalt heranzuziehenden ausländischen Einkünfte sind nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln (UFS 8.7.11, [RV/0476-F/09](#); UFS 26.4.2012, [RV/0454-S/11](#)). Daher ist unbeachtlich, dass ein Teil der deutschen Pensionen in Deutschland als steuerfrei behandelt wurden. Es ist jeweils der gesamte Rentenbetrag für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass die deutsche Sozialversicherungsrente in Österreich zwar nicht zu versteuern ist, aber im Rahmen des Progressionsvorbehaltes mittels Berechnung eines Durchschnittssteuersatzes zu einer Erhöhung des Steuersatzes führt, der auf das übrige Einkommen anzuwenden ist.

Gemäß [Art 18 DBA Frankreich](#) dürfen Ruhegehälter nur im Ansässigkeitsstaat, also im vorliegenden Fall in Österreich versteuert werden. Eine Sonderbestimmung für Ruhegehälter aus der gesetzlichen Sozialversicherung besteht nicht.

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2014 wurden die französischen Renten nur für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt, im Einkommensteuerbescheid 2009 wurden die Renten als „wiederkehrende Bezüge“ erfasst und wurde deutsche Einkommensteuer in Abzug gebracht.

Richtigerweise sind gemäß den obigen Ausführungen sämtliche Renten aus Frankreich der Besteuerung in Österreich zu unterziehen, die Renten aus Deutschland sind hingegen nur für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen. Deutsche Einkommensteuer ist nicht abzuziehen.

Die Beschwerden waren daher abzuweisen und sind die angefochtenen Bescheide abzuändern.

### **Berechnung der Einkommensteuer:**

|            | <b>2009</b> | <b>2010</b> | <b>2014</b> |
|------------|-------------|-------------|-------------|
| Bezüge PVA | 28.356,48   | 28.777,68   | 30.567,96   |

|                                                          |                  |                  |                  |
|----------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| französische Renten                                      | 2.065,31         | 1.987,69         | 2.022,00         |
| <b>Gesamtbetrag der Einkünfte a. n. selbst. Arbeit</b>   | <b>30.421,79</b> | <b>30.765,37</b> | <b>32.589,96</b> |
| Topfsonderausgaben                                       | - 1.317,81       | -1.340,80        | -1.389,27        |
| Steuerberatung                                           | - 78,00          | -156,00          | -216,00          |
| Kirchenbeitrag/Zuwendungen § 18 (1) Z 7 EStG             | - 177,00         | -250,00          | -252,00          |
| <b>Einkommen</b>                                         | <b>28.848,98</b> | <b>29.018,57</b> | <b>30.732,69</b> |
|                                                          |                  |                  |                  |
| <b>Durchschnittssteuersatz</b>                           |                  |                  |                  |
| Einkommen                                                | 28.848,98        | 29.018,57        | 30.600,69        |
| deutsche Rente                                           | 4.509,92         | 4.554,36         | 4.751,00         |
| Summe                                                    | 33.358,90        | 33.572,93        | 35.351,69        |
|                                                          |                  |                  |                  |
| Durchschnittssteuersatz lt BVE                           | 26,15%           | 26,26%           |                  |
| Berechnung Durchschnittssteuersatz für 2014:             |                  |                  |                  |
| $(35.351,69 - 25.000) \times 15.125 / 35.000 + 5.110$    |                  |                  | 9.583,41         |
| Durchschn.steuersatz $(9.583,41 / 35.351,69 \times 100)$ |                  |                  | 27,11%           |
|                                                          |                  |                  |                  |
| 26,15% von 28.848,98 (2009)                              | 7.544,01         |                  |                  |
| 26,26% von 29.018,57 (2010)                              |                  | 7.620,28         |                  |
| 27,11% von 30.600,69 (2014)                              |                  |                  | 8.295,85         |
| Alleinverdienerabsetzbetrag                              | - 364,00         | - 364,00         |                  |
| Pensionistenabsetzbetrag                                 | 0                | 0                | 0                |
| <b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>               | <b>7.180,01</b>  | <b>7.256,28</b>  | <b>8.295,85</b>  |
| Steuer sonstige Bezüge                                   | 246,36           | 250,58           | 268,48           |
| <b>Einkommensteuer</b>                                   | <b>7.426,37</b>  | <b>7.506,86</b>  | <b>8.564,33</b>  |
| anrechenbare Lohnsteuer                                  | -6.416,88        | -6.603,14        | -7.758,76        |
| Rundung                                                  | -0,49            | 0,28             | 0,43             |

|                                     |                 |               |               |
|-------------------------------------|-----------------|---------------|---------------|
| <b>festgesetzte Einkommensteuer</b> | <b>1.009,00</b> | <b>904,00</b> | <b>806,00</b> |
|-------------------------------------|-----------------|---------------|---------------|

### **Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen diese Entscheidung ist die Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung handelt, da sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz bzw aus den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.

Wien, am 24. November 2020